Deutscher Bundestag
4. Wahlperiode

Drucksache IV/2412

Der Bundesminister der Finanzen
IV B/5 — S 1301 — 83/64

Bonn, den 23. Juni 1964

An den Herrn
Präsidenten des Deutschen Bundestages

Betr.: **Bericht der Bundesregierung an den Deutschen Bundestag über die Wettbewerbsverfälschungen, die sich aus Sitzverlagerungen und aus dem zwischenstaatlichen Steuergefälle ergeben können**

Bezug: **Entschließung des Deutschen Bundestages vom 12. April 1962**

— Umdruck 75 —

Der Deutsche Bundestag hat in seiner 26. Sitzung vom 12. April 1962 die Bundesregierung ersucht, ihm einen Bericht über die Wettbewerbsverfälschung zu erstatten, die sich aus Sitzverlagerungen in das Ausland und aus dem zwischenstaatlichen Steuergefälle ergeben.

Beiliegend wird der Bericht der Bundesregierung übersandt.

Dahlgrün

Druck: Bonner Universitäts-Buchdruckerei, 53 Bonn
Alleinvertrieb: Dr. Hans Heger, 532 Bad Godesberg, Postfach 821, Goethestraße 54, Tel. 6 35 51

Bericht der Bundesregierung an den Deutschen Bundestag über Wettbewerbsverfälschungen, die sich aus Sitzverlagerungen in das Ausland und aus dem zwischenstaatlichen Steuergefälle ergeben

Inhaltsverzeichnis

I. Einleitende Bemerkungen

1. Der Deutsche Bundestag hat in seiner 26. Sitzung — 4. Wahlperiode — am 12. April 1962 die Bundesregierung ersucht, einen Bericht über die Wettbewerbsverfälschungen zu erstatten, die sich aus Sitzverlagerungen in das Ausland und aus dem zwischenstaatlichen Steuergefälle ergeben (Umdruck 75, abgedruckt in Anlage 5 zum stenographischen Bericht).

2. Damit sind ersichtlich die Personensteuern (direkte Steuern) angesprochen, die an den Sitz des Unternehmens, oder genauer, an die Geschäftsleitung oder den Sitz juristischer Personen oder den Wohnsitz oder den gewöhnlichen Aufenthalt natürlicher Personen anknüpfen. Die indirekten Steuern, so vor allem die Umsatzsteuer, erfassen demgegenüber bestimmte Wirtschaftsvorgänge; zur Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen im internationalen Bereich sind dabei für den grenzüberschreitenden Warenverkehr Ausgleichsteuern und Steuervergütungen eingeführt.

3. Da die Belastung durch die Personensteuern — also die Steuern vom Einkommen, Ertrag und Vermögen — in den einzelnen Staaten verschieden ist, ohne daß für den internationalen Wirtschaftsverkehr ein Steuerausgleich wie bei den indirekten Steuern besteht, ist die internationale Wettbewerbslage der Unternehmen je nach ihrem Standort unterschiedlich. Soweit die direkten Steuern überwälzt werden, ist diese Wirkung offensichtlich, da sich die Belastungsunterschiede unmittelbar im Preis widerspiegeln. Aber auch ohnedies beeinflussen Unterschiede in der Belastung durch die direkten Steuern die internationale Wettbewerbslage der Unternehmen, da die Höhe dieser Steuern das Ausmaß möglicher Eigenfinanzierung der Unternehmen, aber auch ganz allgemein den verbleibenden Ertrag und damit die Rendite der Investitionen, bestimmt.

   Die Unterschiede in der Steuerbelastung können sich in so engen Grenzen halten, daß sich hieraus keine fühlbaren Auswirkungen auf den internationalen Wettbewerb ergeben. Erst wenn diese Grenze überschritten ist, kann von einem internationalen Steuergefälle gesprochen werden. Ein Steuergefälle in diesem Sinne besteht heute besonders zwischen einer größeren Zahl etwa gleich hoch besteuernder Industriestaaten, zu denen auch die Bundesrepublik gehört, und einigen wenigen — meist kleineren — Staaten, die aus unterschiedlichen Gründen keine oder nur sehr geringe Steuern erheben und daher oft auch Steueroasenländer genannt werden.

4. Das Steuergefälle kann dazu führen, daß die Unternehmen eines solchen niedrig besteuernden Staates im Wettbewerb mit deutschen Unternehmen erhebliche Vorteile haben. Sie würden entfallen, wenn die deutsche Steuerbelastung der des anderen Landes angeglichen oder wenn umgekehrt das dortige Steuerniveau der deutschen Besteuerung angepaßt würde. Beide Wege scheiden aus. Die Bundesregierung sieht keine Grundlage dafür, auf einen anderen Staat mit dem Ziel einzuwirken, sein Steuerniveau so anzuheben, daß Vorteile gegenüber der deutschen Besteuerung entfallen. So wie vorteilhaftere Standortbedingungen in einem anderen Staat hingenommen werden müssen, kann und will die Bundesrepublik nicht den Anspruch erheben, die steuerlichen Vorteile zu beseitigen, die sich aus dem Steuerrecht eines ausländischen Staates für seine heimische Wirtschaft und die ihr eingegliederten Unternehmen ergeben.

   Eine alle Staaten umspannende Neutralität der Besteuerung im Hinblick auf den Wettbewerb ihrer Unternehmen wäre nur durch eine allgemeine Angleichung ihres Steuerrechts und durch eine entsprechende gleichmäßige Handhabung bei der Anwendung dieses angeglichenen Steuerrechts zu erreichen. Eine solche Rechtsangleichung würde zwar von der Bundesregierung lebhaft begrüßt werden, läßt sich aber gegenwärtig allenfalls im Rahmen bestimmter Staatengruppen — wie im Bereich der EWG — anstreben.

5. Die niedrige Besteuerung in einem ausländischen Staat kann auch den Wettbewerb deutscher Unternehmen untereinander beeinflussen. Dies ist dadurch möglich, daß einzelne deutsche Unternehmen den niedrig besteuernden Staat als „Basis" für Maßnahmen benutzen, durch die die Besteuerung in der Bundesrepublik umgangen wird, ohne daß die erlangte Steuerersparnis durch eine entsprechende Steuer im Ausland ausgeglichen wird. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung fordert, daß kein der deutschen Steuerhoheit unterstehendes Unternehmen durch derartige Umgehungsmaßnahmen unangebrachte Steuervorteile gegenüber anderen deutschen Unternehmen erwirken kann.

6. Die niedrige Besteuerung in einem ausländischen Staat kann aber auch den Wettbewerb zwischen deutschen Unternehmen und Unternehmen dritter Staaten beeinflussen, die ein der deutschen Steuerbelastung vergleichbares Steuerniveau haben. Zu denken ist an Fälle, in denen Unternehmen solcher Länder ihre Geschäfte über niedrig besteuernde Staaten abwickeln und damit die Steuer ihres Heimatstaates einsparen. Durch diese Steuerersparnis werden die steuerlichen Bedingungen im Wettbewerb dieser ausländischen Unternehmen mit deutschen Unternehmen u. U. empfindlich verschoben.

   Die Wettbewerbsverzerrung wird indessen insoweit ausgeglichen, als die ausländischen Unternehmen für ihre Geschäftstätigkeit in der Bundesrepublik den deutschen Steuern unterliegen.

Deshalb besteht für sie ein Anreiz, ihr deutsches Vermögen und die Einkünfte daraus ganz oder teilweise in niedrig besteuernde Länder zu verlagern. Aber auch für das Wettbewerbsverhältnis zwischen deutschen Unternehmen und ausländischen Unternehmen, die in der Bundesrepublik investieren oder hier durch Betriebstätten oder Tochtergesellschaften tätig sind, ist zu fordern, daß unangebrachte Steuervorteile ausscheiden.

II. Versuche zur Erlangung von Steuervorteilen

A. Inländische Besteuerung und Ausnutzung des internationalen Steuergefälles

1. Inländer — also natürliche Personen, die einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im deutschen Inland haben oder Gesellschaften, deren Geschäftsleitung oder Sitz im deutschen Inland liegt — genießen keinen Vorteil aus dem internationalen Steuergefälle. Als unbeschränkt Steuerpflichtige müssen sie ihr gesamtes Einkommen — auch soweit es aus dem Ausland stammt — und ihr gesamtes Vermögen — auch soweit es im Ausland liegt — in der Bundesrepublik versteuern (§ 1 EStG, § 1 KStG, § 1 VStG). Diese umfassende Besteuerung des „Welteinkommens" oder „Weltvermögens" schließt aus, daß Inländer durch die bloße Anlage von Vermögen in niedrig besteuernden Staaten die steuerliche Belastung der Vermögenswerte und der daraus fließenden Einkünfte mindern können. Es entstehen deshalb keine Steuervorteile, wenn Inländer ausländische Wertpapiere erwerben, Depots oder Konten im Ausland anlegen. Auch der Erwerb ausländischen Grundvermögens bringt keinen Steuervorteil mit sich. Ebensowenig kann ein deutsches Unternehmen für seine gewerblichen Gewinne dadurch Steuern sparen, daß es die Waren über ausländische Betriebstätten vertreibt. Ausnahmen gelten allerdings im Verhältnis zu Ländern, mit denen ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht (vgl. dazu unten B. 5.).

   Eine deutliche Grenze ist in diesem Zusammenhang gegenüber den Fällen zu ziehen, in denen Inländer entgegen ihrer unbeschränkten Steuerpflicht ausländisches Vermögen und daraus erzielte Einkünfte in ihrer Steuererklärung nicht angeben. Das gilt vor allem für im Ausland unterhaltene Schwarzkonten. In all diesen Fällen handelt es sich um Verstöße gegen das geltende Recht, die den Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllen.

2. Dagegen können Inländer — ohne einen solchen Rechtsverstoß — aus dem internationalen Steuergefälle Steuervorteile erzielen, indem sie in einem Land mit niedrigem Steuerniveau einen selbständigen Rechtsträger, insbesondere eine Kapitalgesellschaft, gründen. Selbst wenn eine in der Bundesrepublik ansässige natürliche oder juristische Person alle Anteile einer solchen Gesellschaft in Händen hat, bietet die rechtliche Trennung dem Inländer die Möglichkeit, Vermögen und Einkünfte mit rechtlicher Wirkung „abzuspalten". So können in den obenerwähnten Fällen Aktien oder Barmittel in eine ausländische Holdinggesellschaft eingebracht oder die im Ausland erworbenen Grundstücke auf eine rechtlich selbständige Grundstücksgesellschaft übertragen werden.

   Werden Vermögenswerte in dieser Weise auf ausländische Gesellschaften übertragen, so sind sie nicht mehr Eigentum des dahinterstehenden Inländers, können diesem nicht mehr zugerechnet werden und scheiden mithin aus der unbeschränkten deutschen Steuerpflicht aus. Das gilt allerdings nicht, soweit im Einzelfall unter dem Gesichtspunkt des Rechtsmißbrauchs der Vermögensübertragung die Anerkennung zu versagen ist.

   Ähnliche Auswirkungen ergeben sich, wenn ein Inländer für seine Person die unbeschränkte Steuerpflicht überhaupt beendet, indem er auswandert. Hier werden zwar die Aktien, das Grundvermögen oder die gewerblichen Einkünfte nicht auf eine zwischengeschaltete Gesellschaft übertragen, aber sie scheiden deshalb aus der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht aus, weil der Vermögensinhaber oder Einkommensberechtigte steuerlich wirksam aus der Bundesrepublik verzogen ist.

3. In den unter Ziffer 2 genannten und ähnlichen Fällen führt die Verlagerungstransaktion dazu, daß die unbeschränkte Steuerpflicht in der Bundesrepublik entfällt. Dafür greift aber, soweit die Einkünfte aus dem deutschen Inland stammen oder das Vermögen im deutschen Inland liegt, die deutsche beschränkte Steuerpflicht ein. Das bewirkt z. B., daß Steuervorteile nicht entstehen können, wenn Einkünfte aus deutschem Grundvermögen oder deutschen Betriebstätten verlagert werden. Eine Steuerersparnis läßt sich aber für die Einkünfte aus dritten Ländern und für die dort belegenen Vermögenswerte erzielen, da diese mit dem Wegfall der unbeschränkten deutschen Steuerpflicht nicht mehr in der Bundesrepublik zu versteuern sind. So werden, wenn ein Inländer z. B. ausländisches Grundvermögen in eine Grundstücksgesellschaft in einem Steueroasenland einbringt, die Einkünfte aus dem Grundstück nicht mehr von den deutschen Steuern erfaßt.

   Aber selbst wenn nach Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht die beschränkte Steuerpflicht eintritt, weil es sich um inländische Vermögenswerte handelt, kann sich ein Steuervorteil daraus ergeben, daß die Steuer bei der beschränkten Steuerpflicht teilweise niedriger ist als bei der unbeschränkten Steuerpflicht oder völlig entfällt. So unterliegen z. B. Dividenden aus deutschen Aktien, die in eine ausländische Holdinggesellschaft eingebracht worden sind, nur der deutschen Kapitalertragsteuer von 25 v. H., wäh-

rend bei unbeschränkter Steuerpflicht die — in den hier in Betracht kommenden Fällen — regelmäßig höhere Steuer nach dem Tarif zu zahlen wäre. Bei Zinsen entsteht, wenn die unbeschränkte Steuerpflicht des Gläubigers wegfällt, nur in bestimmten Fällen eine beschränkte Steuerpflicht; keine deutsche Steuer wird z. B. bei Zinsen von Obligationen erhoben.

Weitere Vorteile können entstehen, wenn die beschränkte Steuerpflicht in der Bundesrepublik durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird, so etwa bei Lizenzgebühren, die entsprechend internationaler Vertragspraxis meist von der Besteuerung des Quellenstaates freigestellt werden.

4. Werden Einkünfte oder Vermögenswerte in der dargelegten Weise aus der Bundesrepublik in ein anderes Land verlagert, so ergibt sich daraus aber noch keine Verzerrung des Wettbewerbs, solange die Steuerersparnis in der Bundesrepublik durch die Besteuerung in dem anderen Lande ausgeglichen wird. Erst wenn das dortige Steuerniveau fühlbar niedriger ist als das der Bundesrepublik, können Wettbewerbsverzerrungen eintreten. Dabei braucht das Steuergefälle gegenüber diesem Staat nicht oder nicht allein darauf zu beruhen, daß dort die Steuern allgemein zu niedrigeren Sätzen erhoben werden als in der Bundesrepublik. Das Steuergefälle kann vielmehr auch dadurch hervorgerufen oder entscheidend verschärft werden, daß im Ausland gezielte Steuervergünstigungen gewährt werden.

   In diesem Zusammenhang sind die Steuererleichterungen zu nennen, die manche Staaten Ausländern, die in ihr Gebiet eingewandert sind, einräumen. So haben in einigen Ländern zugewanderte Ausländer die Möglichkeit, sich nach niedrigen Pauschsätzen besteuern zu lassen. Weitaus entscheidender aber sind die Steuerprivilegien, die in gewissen Staaten den international tätigen Gesellschaften gewährt werden. Sie führen dazu, daß die begünstigten Gesellschaften mit ihren Einkünften, die sie von außerhalb ihres Sitzlandes beziehen, von einer echten Einkommensbesteuerung ganz oder teilweise befreit sind. Gesellschaften, denen solche Steuerprivilegien zugedacht sind, fungieren als sogenannte Sitz-, Domizil- oder Hilfsgesellschaften. Sie dürfen in dem betreffenden Staat nur ihren Sitz haben (Briefkastengesellschaft), allenfalls noch ein Büro unterhalten, das aber keiner eigenen gewerblichen Tätigkeit im Sitzland dienen darf.

   Ein Steuergefälle kann schließlich sogar im Verhältnis zu hochbesteuernden Staaten infolge von Besonderheiten ihres Steuerrechts auftreten. So besteuern z. B. manche Staaten bei den in ihrem Gebiet Ansässigen nur das in ihrem eigenen Hoheitsgebiet erzielte Einkommen, woraus sich für Einkünfte, die aus der Bundesrepublik oder aus dritten Staaten stammen, eine Steuerverminderung ergibt, die der Wirkung eines Steuergefälles entspricht.

5. In diesem weiteren Rahmen verstanden, ist von der Bundesrepublik aus ein Steuergefälle gegenüber einer Reihe von Staaten festzustellen. Dazu gehören die Schweiz und Liechtenstein, die ein allgemein niedriges Steuerniveau haben, wobei noch besondere Vergünstigungsregelungen hinzutreten. Aber es ist auch an Länder wie Luxemburg zu denken, die ein dem deutschen vergleichbares allgemeines Steuerniveau haben, bei denen aber gewisse steuerliche Privilegien für bestimmte international tätige Gesellschaften zu einem partiellen Steuergefälle führen. Neben verschiedenen anderen Ländern werden im vorliegenden Zusammenhang vor allem auch die Bahamas, die Bermuda-Insel, die Niederländischen Antillen und Panama genannt.

6. Ein Steuergefälle kann auch im Verhältnis zu Entwicklungsländern bestehen, da diese Staaten ebenfalls für Investitionen aus dem Ausland und den von Ausländern gegründeten Betriebstätten und Tochtergesellschaften Steuervergünstigungen einräumen. Die davon ausgehenden Steueranreize sind unter entwicklungspolitischen Gesichtspunkten zu begrüßen, solange sie nicht zu einer überhöhten Besteuerung in späterer Zeit führen. Anders gilt, wenn ein Entwicklungsland die Vergünstigungen auch für die von dort aus vorgenommenen Auslandsinvestitionen gewährt. Hier kann das günstige Steuerklima im Entwicklungsland für internationale Geschäfte ausgenutzt werden, die mit einer Unternehmenstätigkeit im Entwicklungsland selbst praktisch nichts mehr zu tun haben. Wo die Grenze überschritten ist, die für die entwicklungspolitisch anerkennungswürdigen Investitionen besteht, sind die Steueranreize eines Entwicklungslandes ebenso zu beurteilen wie die eines jeden Steueroasenlandes.

7. Nach den vorliegenden Erfahrungen wird versucht, durch entsprechende Wahl der Staaten und Gestaltungsformen, wie sie nachfolgend erörtert sind, die deutsche Steuer zu umgehen, ohne daß dafür eine nennenswerte ausländische Steuer anfällt.

B. Versuche zur Umgehung der unbeschränkten Steuerpflicht

Deutsche Unternehmen können auf mannigfaltige Weise zu erreichen versuchen, daß ihre Einkünfte und Vermögenswerte aus der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht ausscheiden:

1. Sitzverlegungen bei Gesellschaften

Das Ersuchen des Deutschen Bundestages nennt als Beispiel die Verlagerung des Sitzes, d. h. die Sitzverlegung deutscher Kapitalgesellschaften in niedrig besteuernde Staaten. Obwohl nicht auszuschließen ist, daß dadurch steuerliche Vorteile entstehen können, dürften nach den bisherigen Beobachtungen Sitzverlegungen nur eine untergeordnete Rolle spielen. Das geht besonders darauf zurück, daß

Sitzverlegungen, die zivilrechtlich zur Auflösung der inländischen Kapitalgesellschaft führen, steuerlich nur wirksam sind, wenn gleichzeitig auch der Ort der Geschäftsleitung ins Ausland verlegt wird. In einem solchen Fall treten aber die gleichen steuerlichen Folgen wie bei Auflösung einer inländischen Gesellschaft ein, so daß die stillen Reserven des Unternehmens voll versteuert werden müssen (§ 16 KStG).

2. *Verlegung des steuerlichen Wohnsitzes*

Größere Bedeutung haben die auch in dei Öffentlichkeit stark beachteten Fälle, in denen deutsche Staatsangehörige aus steuerlichen Gründen ihren Wohnsitz aus der Bundesrepublik in niedrig besteuernde Staaten verlegen. Ein solcher Wohnsitzwechsel aus rein steuerlichen Motiven ist allerdings in der Regel nur Personen möglich, die nicht durch ihren Beruf gezwungen sind, sich dauernd im Inland aufzuhalten oder deren Tätigkeit sich auf internationalem Gebiet abspielt. Das ist nur bei einem verhältnismäßig kleinen Kreis freilich gerade hochverdienender Personen (z. B. Großaktionäre, Künstler), der Fall. Die Wandlung in den Lebensgewohnheiten und die Entwicklung der Verkehrs- und Nachrichtentechnik dürften diesen Kreis aber ständig erweitern. So ist es nach den Erfahrungen schon heute durchaus möglich, daß geschäftsführende Hauptaktionäre deutscher Kapitalgesellschaften ihren Wohnsitz in einen niedrig besteuernden Staat verlegen, ohne deshalb die Leitung der von ihnen geführten Betriebe aufgeben zu müssen.

3. *Gründung von Kapitalgesellschaften in niedrig besteuernden Staaten*

Von größerer Bedeutung sind die Fälle, in denen Inländer Kapitalgesellschaften in Ländern mit niedrigem Steuerniveau errichten, die zur Verlagerung von Einkünften und Vermögen benutzt werden. Dabei handelt es sich um steuerbegünstigte internationale Holdinggesellschaften oder um Sitz-, Domizil- oder Hilfsgesellschaften (vgl. oben II. A. 4.). Man bezeichnet diese steuerlich privilegierten Gesellschaften auch als Basisgesellschaften, weil sie als steuerbegünstigte Basen für die internationale Geschäfts- und Investitionstätigkeit dienen. Im folgenden können nur die wichtigsten Typen solcher Gesellschaften genannt werden.

a) In niedrig besteuernden Ländern gegründete Basisgesellschaften können dazu benutzt werden, Vermögenswerte der Gründer oder der hinter ihnen stehenden Personen zu übernehmen, um als Holding- oder Vermögensverwaltungsgesellschaften tätig zu sein. Ein wichtiges Beispiel dieser Art sind Gesellschaften, auf die Wertpapierbesitz, namentlich Aktien und Obligationen, übertragen werden. Die Einkünfte aus den auf diese Weise verlagerten Vermögenswerten fallen nicht mehr bei dem Inländer, sondern bei der ausländischen Basisgesellschaft an und scheiden damit aus der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht aus. Gleiches gilt für etwaige Gewinne aus der Veräußerung der Vermögenswerte. Andererseits hat die Basisgesellschaft, die die Einkünfte vereinnahmt, in ihrem Sitzland keine oder nur eine geringe Steuer zu zahlen. Inländer mit Beteiligungen an Kapitalgesellschaften oder mit Wertpapierbesitz können somit die daraus fließenden Erträge der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht entziehen, indem sie die Vermögenswerte in eine Holdinggesellschaft in einem niedrig besteuernden Land einbringen.

   Es kann sich bei den Vermögenswerten auch um Beteiligungen an inländischen Gesellschaften oder um inländische Wertpapiere handeln. Auch hier hat die Verlagerung der Werte zur Folge, daß die daraus fließenden Einkünfte bei der ausländischen Basisgesellschaft und nicht mehr bei dem dahinterstehenden Inländer anfallen, so daß sie auch von der unbeschränkten Steuerpflicht nicht mehr erfaßt werden. Ähnlich können auch die Gesellschafter deutscher Familiengesellschaften ihre Anteile an diesen Gesellschaften steuersparend in einer ausländischen Basisgesellschaft zusammenfassen. Der Steuervorteil wird allerdings eingeschränkt, wenn die aus der Bundesrepublik stammenden Einkünfte der deutschen beschränkten Steuerpflicht unterliegen.

   Von den zahlreichen anderen Vermögenswerten, die ebenfalls in Basisgesellschaften eingebracht werden, sei besonders noch auf die gewerblichen Schutzrechte (Patente) hingewiesen. Ihre Einbringung in eine Basisgesellschaft kann zur Erzielung von Steuervorteilen ausgenutzt werden, indem von dieser Gesellschaft Lizenzen vergeben werden. Auf diese Weise fließen die Lizenzgebühren der ausländischen Basisgesellschaft zu und scheiden aus dem Einkommen des inländischen Unternehmens und damit aus der unbeschränkten Steuerpflicht aus.

   Steuervorteile lassen sich aus der Übertragung der Schutzrechte auf Basisgesellschaften selbst dann erzielen, wenn der ursprüngliche Inhaber sie in seinem eigenen inländischen Unternehmen verwerten will. Der Unternehmer schließt dazu mit seiner wirtschaftlich von ihm abhängigen, aber rechtlich selbständigen Basisgesellschaft einen Lizenzvertrag ab; die auf Grund dieses Vertrages gezahlten Lizenzgebühren schmälern den Gewinn des inländischen Unternehmens und scheiden auch, da sie ins Ausland fließen, aus der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht aus. Die Errichtung derartiger „Patentverwertungsgesellschaften" nimmt immer mehr zu.

b) Eine Verlagerung von Einkünften kommt auch dann in Betracht, wenn eine ausländische Kapitalgesellschaft für Einkaufs- oder Verkaufstätigkeit oder für sonstige Zwecke eines deutschen Unternehmens eingesetzt wird.

   Deutsche Unternehmen, die ausländische Rohstoffe verarbeiten oder ausländische Maschinen benötigen, können z. B. die Rohstoffe oder Maschinen über eine von ihnen beherrschte Basisgesellschaft als formal selbständigen Zwischenhändler kaufen, anstatt sie unmittelbar beim ausländischen Lieferanten zu erwerben. Durch die Einschaltung der Basisgesellschaft als Zwischenhändler entsteht bei dieser ein Gewinn, der sich darin ausdrückt, daß das deutsche Unter-

nehmen zu einem höheren Preis einkauft, als wenn es die Rohstoffe oder Maschinen unmittelbar vom Lieferanten bezogen hätte. Dementsprechend mindert sich der Gewinn des deutschen Unternehmens um den Gewinn der Basisgesellschaft, ohne daß dieser in der Bundesrepublik besteuert werden könnte. Zahlt die Basisgesellschaft in dem niedrig besteuernden Land von diesem Gewinn keine oder nur eine geringe Steuer, so fällt insgesamt eine entsprechend geringere Steuer an, als wenn die Basisgesellschaft nicht eingeschaltet worden wäre.

Auf ähnliche Weise kann ein deutsches Unternehmen steuerliche Vorteile dadurch erzielen, daß es eine Vertriebsgesellschaft in einem niedrig besteuernden Land in seine Verkaufstätigkeit einschaltet. In diesem Fall wird der Gewinn des deutschen Unternehmens um den Betrag geschmälert, der der Basisgesellschaft als Zwischengewinn verbleibt, da das deutsche Unternehmen dieser als Zwischenhändler einen entsprechend geringeren Preis als bei unmittelbarem Verkauf an den Abnehmer in Rechnung stellt. In ähnlicher Weise können Basisgesellschaften für die Vermittlung von Geschäften anderer Art, z. B. zur Vermittlung von Darlehen u. dgl., eingeschaltet werden; in diesem Fall sind die von dem deutschen Unternehmen an die Basisgesellschaft gezahlten Provisionen bei dem deutschen Unternehmen abzugsfähig und entgehen so der deutschen Besteuerung.

Bei der Beurteilung von Maßnahmen dieser Art ist allerdings die Grenze gegenüber Fällen zu beachten, in denen das deutsche Unternehmen bei Geschäften mit der Basisgesellschaft Bedingungen vereinbart, die unter sonst gleichen Verhältnissen einer fremden Gesellschaft nicht eingeräumt würden. Das ist z. B. der Fall, wenn das Mutterunternehmen der in den Verkauf eingeschalteten Basisgesellschaft unangemessen niedrige Preise einräumt oder für eine Vermittlungstätigkeit überhöhte Provisionen zahlt. Hier geht es um eine zutreffende Gewinnaufteilung zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft; sowohl das innerstaatliche deutsche Recht als auch die deutschen Doppelbesteuerungsabkommen gestatten, in solchen Fällen Gewinnberichtigungen vorzunehmen. Wenn dennoch nicht alle Gewinnverschiebungen dieser Art bereinigt werden können, so vor allem auch deshalb, weil die Ermittlungen der deutschen Finanzbehörden nicht auf die Basisgesellschaft im Ausland erstreckt werden können, wie dies notwendig wäre, um die Transaktionen zwischen dem deutschen Unternehmen und der Basisgesellschaft, die den Anschein normaler Geschäftstätigkeit haben, in ihrem wahren Gehalt aufzudecken.

c) Basisgesellschaften werden auch oft von deutschen Unternehmen gegründet, die sich in dritten, oft hochbesteuernden Staaten durch Betriebstätten oder durch selbständige Tochtergesellschaften wirtschaftlich betätigen. Solche Unternehmen fassen ihre Auslandsinteressen in der Weise zusammen, daß sie einer Basisgesellschaft in einem niedrig besteuernden Staat ihre Betriebstätten in Drittstaaten oder die Anteile an ihren in diesen Drittstaaten bestehenden Tochtergesellschaften übertragen. In solchen Fällen übt die ausländische Gesellschaft eine Holdingfunktion aus. Daneben kann sie auch als Vermittlungsstelle für den Geschäftsverkehr zwischen den einzelnen Betriebstätten oder Tochtergesellschaften oder für die Abwicklung des Geschäftsverkehrs zwischen ihnen und dem Stammunternehmen eingesetzt werden.

Die Gründung derartiger Gesellschaften entspricht oft echten wirtschaftlichen Bedürfnissen, z. B. um den Ausbau des internationalen Filialnetzes oder den Zugang zu fremden Kapitalmärkten zu erleichtern; die Gesellschaftsgründungen werden aber auch in erheblichem Umfang für die Verlagerung von Einkünften in das Sitzland der Basisgesellschaft mißbraucht.

4. *Verstärkte Anreize zu Verlagerungen durch den gespaltenen Körperschaftsteuersatz*

Der Anreiz zur Gründung von Basisgesellschaften als Holdingstelle für Beteiligungen an deutschen Gesellschaften (vgl. oben 3. a) wird noch durch den gegenwärtig geltenden gespaltenen Satz der deutschen Körperschaftsteuer verstärkt. Es handelt sich hier um eine Auswirkung des sogenannten Ausländereffekts, der darauf zurückgeht, daß die Körperschaftsteuer der inländischen Kapitalgesellschaften für die ausgeschütteten Gewinne gegenüber dem Normalsatz von 51 v. H. nur 15 v. H. beträgt.

Die Steuerermäßigung für die ausgeschütteten Gewinne hat ihr Gegengewicht in der Besteuerung der Dividenden beim Aktionär. Deutsche Muttergesellschaften bleiben mit den Dividenten ihrer Tochtergesellschaften zwar steuerfrei (Schachtelprivileg), aber sie haben, falls sie die Dividenden nicht weiterausschütten, eine Nachsteuer von 36 v. H. zu entrichten, die die Gesamtbelastung des Gewinns der Tochtergesellschaft auf den Normalsatz von 51 v. H. anhebt. Ausländische Muttergesellschaften können nicht zur Nachsteuer herangezogen werden; dafür unterliegen die Dividenden, die sie von ihren deutschen Tochtergesellschaften beziehen, der deutschen Kapitalertragsteuer von 25 v. H. Aus dem Unterschied zur Nachsteuer von 36 v. H. läßt sich ein Steuervorteil erzielen, wenn das deutsche Unternehmen die Beteiligung an ihrer Tochtergesellschaft in eine Holdinggesellschaft in einem Land einbringt, das die ausländischen Dividenden steuerfrei läßt. Vergleicht man die steuerliche Folge einer solchen Transaktion mit dem Fall, daß die Gewinne des deutschen Tochterunternehmens bei diesem belassen werden, so ergibt sich gegenüber der hier anfallenden Steuer von 51 v. H. des Gewinns eine nicht unerhebliche Ersparnis an deutscher Steuer.

Um die deutsche Tochtergesellschaft, deren Beteiligung in der Holdinggesellschaft gehalten wird, finanziell so auszustatten, wie dies ohne Gewinnausschüttung der Fall wäre, muß ihr der ausgeschüttete Gewinn allerdings wieder zugeführt werden, was unter bestimmten Voraussetzungen die deutsche Gesellschaftsteuer von 2,5 v. H. auslöst.

5. Sonstige Formen von Verlagerungsmaßnahmen

Inländer versuchen auch, Steuervorteile dadurch zu erzielen, daß sie Vermögenswerte auf ihnen nahestehende Personen in einen niedrig besteuernden Staat treuhänderisch übertragen. Nach dem geltenden Steuerrecht kann dies zwar nicht zu „gesetzlichen" Steuervorteilen führen, weil die Vermögenswerte auch nach der Übereignung zu treuen Händen steuerrechtlich dem inländischen Treugeber zuzurechnen sind; es können aber ungesetzliche Steuervorteile entstehen, z. B. wenn den deutschen Steuerbehörden ein Verkauf zu normalen Bedingungen vorgespiegelt oder das Treuhandvermögen verheimlicht wird. Zu erwähnen ist in diesem Zusammenhang auch die Errichtung von Familienstiftungen, in denen das Vermögen unter günstigem Steuerklima angesammelt wird. Schon das geltende deutsche Steuerrecht enthält hierzu Regelungen (§ 12 StAnpG), die diese Möglichkeit indessen weitgehend einschränken.

Besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen, so kann sogar schon die bloße Anlage von Vermögen im Ausland zu Steuervorteilen führen. So wird z. B. nach dem deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen entsprechend allgemeiner internationaler Praxis das Besteuerungsrecht für Grundvermögen und Betriebstätten dem Belegenheitsstaat zugewiesen. Schweizerische Grundstücke und Betriebstätten sowie Einkünfte daraus sind nach der Abkommensregelung von den Steuern der Bundesrepublik befreit und unterliegen deshalb nur den regelmäßig wesentlich niedrigeren schweizerischen Steuern.

Häufig sind in der Praxis die Fälle, in denen Inländer Vermögen in einem niedrig besteuernden Land anlegen, das sie entgegen den bestehenden Rechtsvorschriften nicht den deutschen Steuern unterwerfen. Hier handelt es sich um Steuerhinterziehungen, für die das Steuergefälle einen Anreiz bietet. Eine nicht weniger wichtige Ursache ist aber auch darin zu suchen, daß die Staaten mit niedrigem Steuerniveau, wie z. B. die Schweiz, regelmäßig ein absolutes Steuergeheimnis garantieren, es daher auch ablehnen, Rechtshilfeabkommen abzuschließen oder ausländischen Staaten steuerliche Auskünfte zu erteilen.

C. Höhe der Steuervorteile aus Einkommens- und Vermögensverlagerungen

1. Abhängigkeit von der Art der Einkünfte und des Vermögens

Werden Einkünfte oder Vermögenswerte in ein Land mit niedrigem Steuerniveau verlagert, so ergibt sich durch den Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht ein Steuervorteil; er wird gemindert oder beseitigt, soweit die deutsche beschränkte Steuerpflicht eingreift. Sie ist für die einzelnen Einkunftsarten unterschiedlich ausgestaltet; in manchen Fällen entspricht die in ihrem Rahmen erhobene deutsche Steuer der Steuerbelastung bei der unbeschränkten Steuerpflicht, so daß sich aus der Verlagerung des Einkommens oder Vermögens kein Vorteil ergibt; in anderen Fällen bleibt die Steuerersparnis aus dem Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht trotz der beschränkten Steuerpflicht ganz oder teilweise bestehen.

a) Die beschränkte Steuerpflicht gleicht den Steuervorteil aus dem Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht in der Regel voll aus bei Einkünften aus deutschem Grundvermögen und deutschen Betriebstätten. So bleibt z. B. ein deutscher Unternehmer, der in die Schweiz verzieht, mit den Gewinnen aus seinen deutschen Betriebsteilen nach wie vor der vollen deutschen Steuer unterworfen. Allerdings kann sich, da bei beschränkter Steuerpflicht verschiedene Einkünfte — z. B. solche aus dritten Staaten — ausscheiden, eine gewisse Steuerersparnis daraus ergeben, daß die Tarifprogression für diese inländischen Betriebsgewinne geringer ist; andererseits hat der ins Ausland verzogene Unternehmer im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht eine Mindeststeuer von 25 v. H. der Einkünfte zu entrichten.

b) Bei anderen Einkünften tritt zwar ebenfalls anstelle der früheren Besteuerung auf Grund des Wohnsitzes die beschränkte Steuerpflicht ein, aber die Steuer wird nicht mehr nach dem allgemeinen Steuertarif, sondern nur noch nach festen Sätzen erhoben. Das gilt namentlich für die aus der Bundesrepublik fließenden Dividenden, Zinsen aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen und Lizenzgebühren; für diese Einkünfte wird die deutsche Einkommensteuer durch eine Abzugsteuer von 25 v. H. abgegolten. Zu erwähnen sind auch die Honorareinkünfte ausländischer Künstler aus ihren Darbietungen in der Bundesrepublik; hier wird zur Abgeltung der deutschen Einkommensteuer eine Steuer von 15 v. H. der Einnahmen, also vor Abzug der oft erheblichen Betriebsausgaben, erhoben.

   Da bei den angeführten Einkünften die Sätze der Abzugsteuern wesentlich unter den Höchstsätzen der Einkommen- und Körperschaftsteuer liegen, können in Einzelfällen erhebliche Steuerersparnisse erzielt werden.

c) Die volle deutsche Steuer wird erspart, wenn der Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht keine beschränkte Steuerpflicht nach sich zieht, weil die betreffenden Einkünfte oder Vermögenswerte überhaupt nicht mehr steuerpflichtig sind. Das gilt namentlich für die aus der Bundesrepublik gezahlten Zinsen aus Forderungen, für die keine grundpfandrechtliche Sicherung im Inland besteht. Aber auch Gewinne, die aus dem bloßen Warenverkauf in der Bundesrepublik erzielt werden, unterliegen nicht der deutschen Steuer, da es an der für die beschränkte Steuerpflicht erforderlichen Betriebstätte (§ 49 Abs. 1 Ziff. 2 EStG) fehlt.

d) Auch bei bestehender beschränkter Steuerpflicht können Steuervorteile dadurch eintreten oder vergrößert werden, daß mit dem betreffenden

niedrig besteuernden Staat, in dem der Einkommensempfänger ansässig ist, ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, das die deutsche beschränkte Steuerpflicht aufhebt oder einengt. So werden z. B. entsprechend der internationalen Übung auch in der deutschen Vertragspraxis die aus dem Inland fließenden Lizenzgebühren meist von der deutschen Steuer ganz freigestellt, so namentlich in den Abkommen mit Dänemark, Finnland, Frankreich, Großbritannien, Italien, den Niederlanden, Norwegen, Österreich, der Schweiz und den USA. Für Dividenden sehen die genannten deutschen Abkommen (außer Finnland, Österreich und Italien) sowie die Abkommen mit Luxemburg und Kanada in Übereinstimmung mit den Grundsätzen des internationalen Steuerrechts eine Senkung der deutschen Kapitalertragsteuer von 25 v. H. auf 15 v. H. vor. Soweit es sich aber um Ausschüttungen deutscher Tochtergesellschaften an Muttergesellschaften des anderen Landes handelt, wird auch in den Doppelbesteuerungsabkommen mit den hier in Betracht kommenden Ländern — wie etwa der Schweiz — die deutsche Kapitalertragsteuer mit 25 v. H. voll aufrechterhalten. Bei Zinsen hat die Bundesrepublik in ihren Doppelbesteuerungsabkommen regelmäßig vereinbart, daß sie nur im Wohnsitzstaat des Gläubigers besteuert werden können.

2. *Einzelfälle der Praxis*

Da die Höhe der Steuervorteile von der gewählten Verlagerungstransaktion und von der Art der verlagerten Einkünfte abhängt, können Angaben darüber, welche Steuervorteile sich erzielen lassen, nur für den Einzelfall gemacht werden. Hinzu kommt, daß es nicht nur bei der erstmaligen Verlagerung bleibt, sondern daß auch die verlagerten Einkünfte selbst regelmäßig wieder ertragbringend angelegt werden und daher auch mit dem weiteren Ertrag der deutschen Besteuerung entgehen. Die Maßnahmen zur Verlagerung von Einkünften — besonders bei der Einschaltung von Basisgesellschaften — sind sehr vielschichtig und kompliziert; dazu nachfolgende Beispiele, die nur einige Grundfälle aufzeigen können.

a) Ein Inländer bringt seinen gesamten Besitz an deutschen Obligationen in eine in einem niedrig besteuernden Staat gegründete Basisgesellschaft ein. Mit den Erträgen erwirbt die Basisgesellschaft ausländische Aktien. In diesem Fall wird, da Obligationszinsen nicht beschränkt steuerpflichtig sind, die gesamte deutsche Steuer gespart. Außerdem entgehen die laufenden Erträge aus den neuangeschafften Wertpapieren und ggf. auch die Spekulationsgewinne aus ihrer Veräußerung der deutschen Besteuerung.

   Handelt es sich bei den neuangeschafften Papieren um deutsche Aktien, so werden die daraus fließenden Dividenden zwar von der deutschen beschränkten Steuerpflicht erfaßt, die aber nur zu einer Kapitalertragsteuer von in der Regel 25 v. H. führt, so daß sich eine wesentliche Steuerersparnis ergibt. Erwirbt die Basisgesellschaft aus den Erträgen deutsche Oligationen, so braucht sie überhaupt keine deutsche Steuer zu tragen.

b) Ein deutsches Unternehmen besitzt gewerbliche Schutzrechte, für die es Lizenzen an ausländische Unternehmen vergeben will. Es bringt die gewerblichen Schutzrechte in eine Basisgesellschaft ein, die die Lizenzverträge mit den ausländischen Lizenznehmern abschließt und dementsprechend die Lizenzgebühren vereinnahmt. Die Erträge werden thesauriert und dem deutschen Unternehmen als verzinsliche Darlehen zur Verfügung gestellt.

   In diesem Fall scheiden die Lizenzgebühren aus der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht aus; die Höhe des Steuervorteils hängt davon ab, wie hoch die in den Herkunftsländern von den Lizenzgebühren erhobene Steuer ist, da diese bei direktem Bezug der Lizenzgebühren durch das deutsche Unternehmen auf dessen deutsche Steuer angerechnet werden kann. Durch die Darlehenshingabe werden die Lizenzeinnahmen wirtschaftlich dem deutschen Unternehmen zugeführt, ohne daß dafür in der Bundesrepublik eine Steuer zu entrichten ist. Außerdem mindern die gezahlten Darlehenszinsen den Gewinn des deutschen Unternehmens; da Zinsen nicht der deutschen beschränkten Steuerpflicht unterliegen, wird insofern die volle deutsche Steuer erspart.

c) Der beherrschende Gesellschafter einer deutschen Kapitalgesellschaft bringt seine Anteile in eine von ihm gegründete Basisgesellschaft ein. Von dieser aus werden Gesellschaften in Drittstaaten gegründet, um dort die Erzeugnisse der deutschen Kapitalgesellschaft zu vertreiben. Die Vertriebsgesellschaften werden über die Basisgesellschaft beliefert, wobei die Lieferpreise des deutschen Unternehmens erheblich niedriger angesetzt werden, als die Preise, die die Basisgesellschaft den Vertriebsgesellschaften in den Drittstaaten berechnet. Auf diese Weise wird ein Teil des Gewinns aus den Exportgeschäften auf die Basisgesellschaft verlagert und damit der deutschen Besteuerung entzogen, ohne daß eine ausländische Steuer in entsprechender Höhe anfällt.

   Zusätzliche Steuervorteile lassen sich dadurch erzielen, daß die deutsche Kapitalgesellschaft ihren Gewinn möglichst weitgehend an die Basisgesellschaft ausschüttet. Für die ausgeschütteten Gewinne hat sie entgegen der Normalbesteuerung zu einem Satz von 51 v. H. nur die ermäßigte Steuer zu einem Satz von 15 v. H. zu entrichten; hierzu tritt zwar noch die deutsche Kapitalertragsteuer von 25 v. H. der Ausschüttung, die aber die Steuererleichterung gegenüber der Normalbesteuerung (51 bis 15 v. H.) nicht ausgleicht. Dieser Vorteil fällt um so schwerer ins Gewicht, als eine deutsche Muttergesellschaft in einem entsprechenden Fall von den Dividen-

den eine Nachsteuer von 36 v. H. zu zahlen hätte, die aber bei der ausländischen Basisgesellschaft nicht anfällt. Er kann vor allem deshalb zu Wettbewerbsverzerrungen führen, weil die über die Basisgesellschaft geleiteten Dividenden unter geringeren steuerlichen Schmälerungen für den Ausbau des Betriebsnetzes verwendet werden können, als wenn der deutsche Gesellschafter auf sie zunächst die volle deutsche Steuer zahlt und nur den danach verbleibenden Restbetrag für diesen Zweck zur Verfügung gehabt hätte.

D. Ausmaß der Einkommens- und Vermögensverlagerung

1. Allgemeines

Über das Ausmaß der Einkommens- und Vermögensverlagerungen und die damit verbundene Minderung des deutschen Steueraufkommens lassen sich — abgesehen von ganz allgemeinen Schätzungen — keine näheren Angaben machen, weil die Verlagerungsmaßnahmen meist in dieser oder jener Form verdeckt werden und deshalb den deutschen Finanzbehörden nicht oder nur unzureichend bekanntwerden. Feststellungen aus Einzelfällen haben für die Beurteilung der Gesamtsituation nur beschränkten Wert, da sich hieraus nicht ohne weiteres allgemeine Folgerungen herleiten lassen, vor allem aber, weil der Einzelfall als solcher keine Aussage darüber erlaubt, in wieviel anderen Fällen gleiche Verlagerungsformen gewählt wurden. Es kann aber nach den vorliegenden Beobachtungen keinem Zweifel unterliegen, daß der Umfang der Einkommens- und Vermögensverlagerungen gerade in den letzten Jahren zugenommen hat, und zwar in solchem Maße, daß Wettbewerbsverzerrungen und schwerwiegende Ungleichmäßigkeiten in der Besteuerung zu befürchten sind.

2. Ausmaß der Wohnsitzverlegungen

In der Öffentlichkeit haben in jüngster Zeit vor allem die Wohnsitzverlegungen in benachbarte Länder mit niedrigem Steuerniveau besondere Aufmerksamkeit und Kritik gefunden. Dies kann bei dem ersichtlich erheblichen Umfang der Einkommens- und Vermögensverlagerungen in gewissen Einzelfällen nicht überraschen, zumal sich die Ansiedlung begüterter Deutscher an bestimmten Orten des benachbarten Auslandes stark gehäuft hat. Diese Beobachtungen zeigen, daß Wohnsitzverlegungen in niedrig besteuernde Länder hohe Steuervorteile ausgelöst haben. Dabei dürfen einzelne bedeutende Sonderfälle allerdings nicht ohne weiteres verallgemeinert werden. Sicher ist allerdings, daß die bestehenden Steuergefälle auch in der Zukunft einen wesentlichen Anreiz zu Wohnsitzverlegungen bieten können, mögen auch die steuerlichen Motive bei solchen Wohnsitzverlegungen nicht allein ausschlaggebend sein.

3. Ausmaß der Gründung von Basisgesellschaften

Stark zugenommen haben nach den vorliegenden Beobachtungen in den letzten Jahren die Versuche, durch die Einschaltung von Basisgesellschaften in niedrig besteuernden Staaten aus dem internationalen Steuergefälle Vorteile zu ziehen. Es handelt sich dabei um eine Entwicklung, die international zu beobachten ist und von der auch andere hochbesteuernde Staaten mehr oder minder betroffen sind. Wieweit in der Bundesrepublik ansäßige Personen solche Mittel benutzen, läßt sich nur schwer abschätzen. Weder kann die deutsche Finanzverwaltung in den in Betracht kommenden Ländern die dafür notwendigen Ermittlungen durchführen, noch werden von dort steuerliche Auskünfte erteilt. Statistische Unterlagen, soweit sie in den betroffenen Ländern überhaupt veröffentlicht werden, lassen allenfalls einen groben Überblick zu. Auch ist zu bedenken, daß die Staaten, die für die Errichtung von Holding- und Basisgesellschaften aus steuerlichen Gründen in Betracht kommen, oft vielfältige Rechtsgestaltungen anbieten, die unter möglichst geringen Formerfordernissen die Gründung selbständiger Rechtsträger, z. B. als Treuhandunternehmen, Anstalten, eigennützige Stiftungen usw. ermöglichen sollen. Weitaus klarer liegen die Rechtsverhältnisse in Ländern, wo die Gründung von juristischen Personen in Formalakten zu vollziehen ist, die registriert und bekanntgemacht werden, wie dies z. B. in der Schweiz der Fall ist, wo Gesellschaftsgründungen im Schweizerischen Handelsblatt veröffentlicht werden. Nach diesen Veröffentlichungen sind allein im Jahre 1961 etwa 60 und im Jahre 1962 nahezu 90 Holdinggesellschaften gegründet worden, an denen in der Bundesrepublik ansässige natürliche und juristische Personen erkennbar in größerem Umfang beteiligt sind; ferner wurden nach dieser Quelle im Jahre 1962 von deutschen Interessenten etwa 75 Gesellschaften für Grundstücksverwaltung, Patentverwertung oder Vermittlungs- oder Verkaufsgeschäfte errichtet, wobei die Verhältnisse darauf hinweisen, daß sie zur Verlagerung von Einkünften und Vermögen benutzt werden. Es ist nicht ausgeschlossen, daß der wirkliche Umfang der Gründungen größer ist, da in vielen Fällen die Beteiligungsverhältnisse an den schweizerischen Gesellschaften aus dem Schweizerischen Handelsblatt nicht zu ersehen sind.

Die dargelegten Tendenzen werden auch dadurch verdeutlicht, daß die Gesellschaftsgründungen in Ländern mit niedrigem Steuerniveau in den letzten Jahren auffallend zugenommen haben. So ist nach schweizerischen Statistiken die Zahl der Gründungen von Holdinggesellschaften in der Schweiz von etwa 150 im Jahre 1958 auf über 900 Gesellschaften im Jahre 1962 gestiegen. Die Gesamtzahl dieser Gesellschaften hat sich in diesem Zeitraum von etwa 2000 auf etwa 4460 erhöht und mithin in vier Jahren mehr als verdoppelt. Diese Entwicklung geht weiter. Nach neuesten Verlautbarungen sollen allein in den ersten neun Monaten des Jahres 1963 in der Schweiz etwa 780 Holdinggesellschaften gegründet worden sein, wodurch die Gesamtzahl der Holdinggesellschaften in der Schweiz auf 5240 gestiegen ist. Es darf angenommen werden, daß die Neugründungen zu einem nicht unerheblichen Teil aus der Bundesrepublik erfolgt sind.

III. Bestehende Schranken gegen die Erlangung von Steuervorteilen

1. Wirkung der beschränkten Steuerpflicht

Die beschränkte Steuerpflicht mindert — wie vorstehend dargelegt — die Vorteile, die bei einer Verlagerung von Einkünften und Vermögenswerten namentlich durch den Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht entstehen können. Beseitigt sie diesen Vorteil ganz — vgl. Abschnitt II, C. —, so entfällt auch ein Anreiz zu derartigen Verlagerungen. Dies gilt besonders für die Einkünfte aus in der Bundesrepublik belegenen Grundstücken oder Betriebstätten, weil in diesen Fällen auch nach Durchführung der Umgehungsmaßnahmen eine Steuer erhoben wird, die derjenigen bei unbeschränkter Steuerpflicht im wesentlichen entspricht.

2. Schranken auf Grund allgemeiner Rechtsvorschriften

a) Steuervorteile können durch Verlagerungsmaßnahmen von vornherein nur erzielt werden, wenn die unbeschränkte Steuerpflicht in der Bundesrepublik beendet wird. Dem sind aber Grenzen gesetzt. So entfällt bei natürlichen Personen die unbeschränkte Steuerpflicht nicht schon dann, wenn sie ihren Wohnsitz in das Land mit niedrigem Steuerniveau verlegen; vielmehr darf der Betreffende auch seinen gewöhnlichen Aufenthalt nicht mehr in der Bundesrepublik haben, der aber schon bejaht wird, wenn sich die ausgewanderte Person länger als sechs Monate im Inland aufhält (§ 14 StAnpG). Ähnliches gilt für die Verlegung des Sitzes von Gesellschaften; diese scheiden erst dann aus der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht aus, wenn auch die Geschäftsleitung ins Ausland verlegt wird. Dementsprechend sind Gesellschaften, die in einem niedrig besteuernden Land errichtet worden sind, wiewohl sie dort ihren Sitz haben, in der Bundesrepublik unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie ihre Geschäftsleitung im deutschen Inland haben (§ 1 KStG, § 15 Abs. 1 StAnpG). Diese Regelung ist von besonderer Bedeutung, wenn deutsche Unternehmen Tochtergesellschaften in Ländern mit niedrigem Steuerniveau errichten, die dort keine eigene Geschäftstätigkeit entfalten und deshalb auch gerne als Briefkastengesellschaften bezeichnet werden.

b) In diesem Zusammenhang gehört auch die Regelung des deutschen Rechts, wonach Kapitalgesellschaften, auch wenn sie weder Sitz noch Geschäftsleitung im deutschen Inland haben, als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln sind, wenn sie sich wirtschaftlich als ein in der Gliederung eines deutschen Unternehmens gesondert geführter Betrieb darstellen (§ 15 Abs. 2 StAnpG). Die praktische Anwendung dieser Regelung bereitet zwar wegen der Abgrenzungen im Einzelfall Schwierigkeiten, dennoch eröffnet sie die Möglichkeit, Steuervorteile aus der Gründung von Gesellschaften in niedrig besteuernden Ländern, die nur als abhängige Organe des deutschen Gründerunternehmens wirken, einzudämmen.

c) Zu erwähnen ist schließlich auch die allgemeine Schranke gegen Rechtsmißbrauch: Manipulationen, die einen Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts darstellen, sind steuerlich nicht anzuerkennen (§ 6 StAnpG). Danach kann z. B. Verträgen, die Inländer zur Verlagerung von Einkünften mit ausländischen Kapitalgesellschaften schließen, die steuerliche Anerkennung zu versagen sein, so daß sie den beabsichtigten Steuereffekt verlieren. In der Praxis ist die Mißbrauchsregelung allerdings nur mit Schwierigkeiten anzuwenden.

3. Bekämpfung der steuerlichen Vorteilserlangung

Die mißbräuchliche Ausnutzung des internationalen Steuergefälles kann mit den Handhaben, die das geltende Recht bietet, in gewissem Umfang bekämpft werden. Diese Maßnahmen reichen aber zu einer wirkungsvollen Eindämmung der Einkommens- und Vermögensverlagerung heute nicht mehr aus. Sie werden in ihrer Wirksamkeit weiter dadurch eingeschränkt, daß die deutschen Steuerbehörden zur Anwendung der Regelungen Feststellungen über Verhältnisse in den betreffenden niedrig besteuernden Staaten treffen müßten. Solche Feststellungen, bei denen z. B. Art und Umfang des Geschäftsbetriebes von Kapitalgesellschaften in diesen Staaten oder die Beziehungen von Inländern zu solchen Gesellschaften zu klären sind, sind aber in aller Regel nicht möglich. Die hoheitlichen Ermittlungsbefugnisse der deutschen Finanzbehörden reichen nicht über die deutschen Grenzen hinaus. Zwar bestehen mit verschiedenen Staaten vertragliche Vereinbarungen über Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen; aber gerade die hier in Betracht kommenden Staaten mit niedrigem Steuerniveau haben es bisher beharrlich abgelehnt, solche Abkommen abzuschließen oder steuerliche Auskünfte an andere Staaten zu erteilen.

IV. Möglichkeiten zur Bekämpfung der dargestellten Praktiken

1. Allgemeines

Wie erwähnt, ist das Steuergefälle zwischen der Bundesrepublik und einigen Staaten so groß, daß sich daraus für deutsche Unternehmen und Privatpersonen ein starker Anreiz ergeben kann, zu versuchen, mittels der dargestellten Praktiken im internationalen Bereich Steuervorteile zu erlangen. Nach der zu beobachtenden Gesamtentwicklung kann davon ausgegangen werden, daß der Steuerausfall nicht unerheblich ist.

Mindestens ebenso große Beachtung verdient aber die Tatsache, daß die aus den dargelegten Manipulationen erlangten Steuervorteile die Gleichmäßigkeit der Besteuerung beeinträchtigen und zu Wettbewerbsverzerrungen führen. Die Beobachtungen zeigen, daß die Praktiken, vor allem die Grün-

dung von Basisgesellschaften, in den letzten Jahren in einem Maß zugenommen haben, das zu ernsten Besorgnissen Anlaß gibt. Dabei handelt es sich um eine Entwicklung, die weltweit zu beobachten ist und auch von anderen Industrieländern mit Sorge betrachtet wird.

Die geschilderten Auswirkungen von Einkommens- und Vermögensverlagerungen in Ländern mit niedrigem Steuerniveau müssen im Rahmen des Möglichen ausgeschaltet werden. Es dürfen aber dabei keine Maßnahmen getroffen werden, die den berechtigten Interessen der deutschen Außenwirtschaft entgegenstehen. Auch muß der Grundsatz der Freizügigkeit des Personen- und Kapitalverkehrs gewahrt bleiben. Es ist deshalb notwendig, alle Möglichkeiten genau zu prüfen und die verschiedenen Gesichtspunkte sorgfältig gegeneinander abzuwägen, wenn eine ausgeglichene, die bestehenden Mißstände wirksam treffende Lösung gefunden werden soll.

2. Wirkungsvolle Ausgestaltung und Anwendung der Rechtsvorschriften

Schon das geltende deutsche Steuerrecht und die hierzu bestehende Rechtsprechung bieten gewisse Handhaben, um Steuerumgehungen im internationalen Bereich zu bekämpfen. Es sollte aber angestrebt werden, durch eine mehr ins einzelne gehende Fassung der einschlägigen Vorschriften die Umgehungsfälle genauer festzulegen und abzugrenzen, um ungerechtfertigte Steuervorteile sicherer, schneller und einfacher zu erfassen. Dabei kann es angesichts der gegenwärtigen Verhältnisse notwendig werden, die Unternehmen zu verpflichten, gewisse Vorgänge im internationalen Bereich, an denen sie beteiligt sind, den deutschen Finanzbehörden in größerem Umfang als bisher zur Kenntnis zu bringen.

3. Ausdehnung der unbeschränkten Steuerpflicht

Die Steuervorteile aus Wohnsitzverlegungen in Länder mit niedrigem Steuerniveau — entsprechendes gilt für Sitzverlegungen bei Gesellschaften — könnten dadurch beseitigt werden, daß die unbeschränkte Steuerpflicht ausgedehnt wird. Manches spräche dafür, für Personen, die in ein Steueroasenland verziehen, die deutsche unbeschränkte Steuerpflicht für eine gewisse Zeit noch aufrechtzuerhalten. Eine solche Regelung müßte aber so ausgestaltet sein, daß sie — unter Wahrung des Grundsatzes der steuerlichen Gleichbehandlung — solche Auswanderer nicht trifft, deren Wegzug ins Ausland nicht durch steuerliche Motive veranlaßt ist; namentlich darf z. B. die Rechtsstellung von Personen nicht verschlechtert werden, die sich aus geschäftlichen Gründen oder im Rahmen der Entwicklungshilfe im Ausland niederlassen. Ob sich die notwendige Grenzziehung in praktikable Vorschriften fassen läßt, ist allerdings eine Frage, die ebenso sorgfältiger Prüfung bedarf wie die schwerwiegende grundsätzliche Überlegung, ob man überhaupt so weit gehen will, die unbeschränkte Steuerpflicht auszudehnen.

4. Maßnahmen bei der beschränkten Steuerpflicht

Der Steuervorteil aus der Verlagerung von Einkünften in Länder mit niedrigem Steuerniveau würde, soweit es sich um Einkünfte aus der Bundesrepublik handelt, weiter gemindert werden, wenn die deutsche Steuer bei der beschränkten Steuerpflicht angehoben würde, soweit sie nicht bereits, wie z. B. bei Grundvermögen, an die Belastung im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht heranreicht. Würde eine solche Regelung allgemein eingeführt werden, so ergäben sich aber möglicherweise erhebliche Erschwerungen im Wirtschaftsverkehr mit ausländischen Staaten, gegenüber denen eine solche Steuerverschärfung nicht angezeigt ist. Eine Beschränkung auf Länder mit niedrigem Steuerniveau würde andererseits die deutsche beschränkte Steuerpflicht aufspalten und für den gleichen inländischen Tatbestand zu einer unterschiedlichen Steuer führen, was unter dem Gesichtspunkt der steuerlichen Gleichbehandlung nur schwer annehmbar wäre. Auch muß die Bemessung der beschränkten Steuerpflicht nach den Bedürfnissen eines normalen internationalen Wirtschaftsverkehrs ausgerichtet sein, so daß Änderungen, die auf besondere Verhältnisse gegenüber einzelnen Staaten abstellen, bedenklich erscheinen. Es wird aber abzuwägen sein, ob für gewisse Fälle die beschränkte Steuerpflicht nicht ausgeweitet werden soll. Hierher gehört die bereits in Aussicht genommene Maßnahme, die aus der Bundesrepublik ins Ausland fließenden Zinsen aus festverzinslichen Wertpapieren im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht der deutschen Kapitalertragsteuer von 25 v. H. zu unterwerfen.

5. Besteuerung bei Vermögensverlagerungen

Die Verlagerung von Vermögenswerten in niedrig besteuernde Länder würde wesentlich erschwert werden, wenn die Überführung der Vermögensgegenstände ins Ausland, z. B. bei der Auswanderung, wie eine Veräußerung behandelt würde, so daß die stillen Reserven als Veräußerungsgewinn in der Bundesrepublik zu versteuern wären. Das geltende deutsche Steuerrecht läßt eine solche Besteuerung in einzelnen Fällen zu. Es wird zu prüfen sein, ob die einschlägigen Regelungen ergänzt und ausgedehnt werden können. Auf keinen Fall aber scheint es vertretbar, die Überführung von Vermögen ins Ausland einer besonderen Steuer, etwa im Sinne einer Kapitalfluchtabgabe, zu unterwerfen.

6. Maßnahmen gegen Basisgesellschaften

Die Verlagerung von Einkünften zur Ausnutzung des internationalen Steuergefälles setzt voraus, daß in dem Land mit niedrigem Steuerniveau ein selbständiger Rechtsträger als Verlagerungsbasis zur Verfügung steht. Dazu bietet sich in erster Linie die Form der juristischen Person an, die in den niedrig besteuernden Ländern vielfach in vereinfachter Form errichtet werden kann.

Die Steuervorteile aus der Verlagerung von Einkünften auf solche Basisgesellschaften würden beseitigt werden, wenn im Rahmen der inländischen Besteuerung die Rechtswirkungen, die einem selb-

ständigen Rechtssubjekt eigen sind, den betreffenden ausländischen Gesellschaften versagt würde. Man könnte daran denken, derartige Gesellschaften wie inländische Unternehmen zu besteuern, wie dies — worauf bereits hingewiesen wurde — schon nach dem geltenden deutschen Recht für bestimmte Fälle gilt. Auch könnte erwogen werden, das Einkommen, das in diesen ausländischen Gesellschaften anfällt, unmittelbar dem dahinterstehenden inländischen Gesellschafter steuerlich zuzurechnen, ein Weg, der in den USA mit dem Revenue Act 1962 eingeschlagen worden ist. Schließlich wäre es auch denkbar, für die deutschen Beteiligungen an Gesellschaften in einem Steueroasenland eine gewisse Mindestausschüttung zu unterstellen, die eine entsprechende deutsche Steuer nach sich ziehen würde.

Auf Grund dieser Überlegungen wird zu prüfen sein, ob und in welcher Weise die Steuerumgehungen, die durch die Einschaltung von Basisgesellschaften in niedrig besteuernden Ländern bewirkt werden, zu verhindern sind. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, daß mit einer Lösung dieser Aufgabe neue Wege beschritten werden müssen, wozu eine sorgfältige Abwägung der widerstreitenden Interessen unerläßlich ist.

7. Gespaltener Körperschaftsteuersatz

Der Steuervorteil aus Gewinnumleitungen über ausländische Holdinggesellschaften hängt — wie dargelegt — auch mit dem gespaltenen Tarif der deutschen Körperschaftsteuer zusammen. Die Erwägungen, die dieser Tarifgestaltung zugrunde liegen, gehen weit über den Rahmen dieser Untersuchung hinaus und sind hier nicht weiter zu erörtern. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, daß ein einheitlicher Körperschaftsteuersatz oder die Verminderung der gegenwärtigen Spanne zwischen dem Satz für nichtausgeschüttete Gewinne von 15 v. H. den Steuervorteil aus den Gewinnumleitungen beseitigen oder vermindern würde.

Dazu ist aber zu bedenken, daß der gespaltene Körperschaftsteuersatz aus umfassenden Belangen unserer eigenen Volkswirtschaft, insbesondere aus Gründen der Kapitalmarkt- und Gesellschaftspolitik, eingeführt worden ist. Die dargelegten Auswirkungen für die Investitionen ausländischer Gesellschaften in der Bundesrepublik können daher nur in diesem Gesamtrahmen gewürdigt werden. Es erscheint nicht möglich, allein wegen der aufgezeigten Nebenwirkung des gespaltenen Körperschaftsteuersatzes, des Ausländereffekts, eine Tarifänderung bei der Körperschaftsteuer einzuführen, wenn übergeordnete Gesichtspunkte dagegensprechen.

In diesem Zusammenhang ist auch auf die Notwendigkeit hinzuweisen, den Ausländereffekt des gespaltenen Körperschaftsteuersatzes in den Doppelbesteuerungsabkommen im Rahmen des Möglichen zu mildern. Entgegen der international üblichen Vertragspraxis, die eine Ermäßigung der Kapitalertragsteuer vorsieht, wird in allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen (die paraphierten Vertragsentwürfe einbezogen) — gegenwärtig noch mit Ausnahme des Doppelbesteuerungsabkommens mit den USA, über dessen Revision aber zur Zeit verhandelt wird — die deutsche Kapitalertragsteuer auf die Ausschüttungen deutscher Tochtergesellschaften an ihre ausländischen Muttergesellschaften in vollem Umfang aufrechterhalten. Die Doppelbesteuerungsabkommen stellen damit sicher, daß die deutsche Besteuerung, wie sie sich aus dem innerstaatlichen deutschen Recht ergibt, in vollem Ausmaß zum Zuge kommt.

8. Doppelbesteuerungsabkommen

Aus den bisherigen Darlegungen ergibt sich, daß die Doppelbesteuerungsabkommen nicht die Ursache der ungerechtfertigten Steuervorteile im internatiolen Bereich sind. Da sie jedoch zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die deutsche Steuerhoheit — wie auch die des ausländischen Vertragstaates — einschränken oder aufheben, kann der Steuervorteil, der sich aus dem internationalen Steuergefälle ergibt, durch sie noch vergrößert werden.

Demgegenüber ist zu fordern, daß die Vorteile der Doppelbesteuerungsabkommen auf die Fälle beschränkt bleiben müssen, in denen die Besteuerung in der Bundesrepublik und in dem anderen Staat als echt diskriminierende Belastung fühlbar ist. Diese Grenze ist überschritten, wenn es sich um Gesellschaften handelt, die in dem anderen Staat zu dem Zweck errichtet worden sind, das internationale Steuergefälle auszunutzen und zusätzlich in den Genuß der Steuererleichterungen der Doppelbesteuerungsabkommen zu gelangen. Gesellschaften, die in einem niedrig besteuernden Land steuergünstig errichtet oder dazu benutzt werden können, um unter formaler Ausnutzung ihrer Stellung als juristische Personen dieses Staates in den Genuß der Doppelbesteuerungsabkommen zu gelangen, sollten daher vom Anwendungsbereich der Abkommen ausgeschlossen werden; ob weitere Einschränkungen des persönlichen oder sachlichen Geltungsbereichs der Abkommen notwendig sind, ist nur von Fall zu Fall zu entscheiden. Aus den gleichen Gründen sollte auch kein neues Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen werden, solange nicht auf diese Weise wirksam sichergestellt ist, daß das neue Abkommen nicht zur Erlangung ungerechtfertigter Steuervorteile ausgenutzt werden kann. Dieser Forderung ist eine solche Bedeutung beizumessen, daß eher von einem Vertragsabschluß abgesehen werden sollte, als die Vorteile aus dem internationalen Steuergefälle durch ein Abkommen noch sachwidrig zu vergrößern. Für die Frage, inwieweit solche Wirkungen eines Doppelbesteuerungsabkommens ausgeschlossen werden können, spielt natürlich auch eine wesentliche Rolle, ob der andere Staat zu einer wirkungsvollen und umfassenden Auskunftserteilung in Steuersachen bereit ist.

Es wird ferner zu prüfen sein, ob die bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen den dargelegten Erfordernissen genügen. Besondere Würdigung verdienen in diesem Zusammenhang die in der Schweiz

neuerdings eingeführten Maßnahmen gegen die mißbräuchliche Ausnutzung der schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen durch in der Schweiz errichtete Gesellschaften, die unter ausländischem Interesse stehen. Es kann jedoch nicht außer acht gelassen werden, daß die internen Maßnahmen einzelner Staaten gegen Rechtsmißbrauch auf den Hoheitsbereich des betreffenden Staates beschränkt sind, so daß auf geeignete Regelungen in den Doppelbesteuerungsabkommen selbst, die völkerrechtliche Verträge darstellen, nicht verzichtet werden kann. Ob und welche Vertragsrevisionen anzustreben sind, hängt naturgemäß von dem Verhältnis zu dem jeweiligen Vertragsland ab. Es ist zu hoffen, daß die Vertragspartner der Bundesrepublik den notwendigen Änderungen von Doppelbesteuerungsabkommen zustimmen werden. Bei der Bedeutung der dargelegten Probleme kann nicht ausgeschlossen werden, daß notfalls auch die Kündigung eines Abkommens in Erwägung gezogen werden muß.

9. *Internationale Zusammenarbeit*

Steuerliche Manipulationen im internationalen Bereich können heute nicht mehr durch Maßnahmen eines Landes allein bekämpft werden, vielmehr müssen alle Staaten, deren Interessen durch das internationale Steuergefälle nachteilig berührt werden, gemeinsame Anstrengungen unternehmen und auf diesem Gebiet zusammenarbeiten. Es ist deshalb auch zu begrüßen, daß die Kommission der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft sich mit diesen Fragenbereich befaßt und daß der Steuerausschuß der OECD die Frage des Mißbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen untersucht. Diese Arbeiten werden von der Bundesregierung voll unterstützt. Auch in Zukunft muß jede Möglichkeit wahrgenommen werden, um steuerlichen Verzerrungen im internationalen Bereich entgegenzuwirken. In dieser Erkenntnis sollte die internationale Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Steuerwesens durch den Abschluß von Doppelbesteuerungsabkommen und Rechtshilfeverträgen weiter vertieft werden.